

Kurz
②
R. 10 EStG 1975 § 16 Abs. 3

10. a) Verkauft ein Steuerpflichtiger sein Einzelunternehmen an eine zuvor von ihm bar gegründete GmbH und bemißt sich der Kaufpreis nur nach den von dem Einzelunternehmen bilanzierten Aktiva und Passiva, so kann der übergehende Geschäftswert Gegenstand einer verdeckten Einlage sein.

b) In diesem Fall sind die in dem eingelegten Geschäftswert enthaltenen stillen Reserven von dem Gesellschafter gemäß § 16 Abs. 3 Sätze 1 und 3 EStG zu versteuern (Änderung der Rspr. – vgl. bisher: BFH-Urt. I 1/64 v. 4. 10. 66, BFHE 87, 31 = BStBl. III 1966, 690 = StRK KStG 1934–1975 § 6 Abs. 1 Satz 1 Allg. R. 112, und IR 135/70 v. 29. 1. 75, BFHE 115, 107 = BStBl. II 1975, 553 = StRK DBA-Schweiz Abk. 1931/1959 Art. 3 R. 15).

Entscheidung: BFH IR 202/83; Urt. v. 24. 3. 87; BFHE 149, 542; BStBl. II 1987, 705; StRK EStG 1975 § 16 Abs. 3 R. 10.

Anmerkung von

STB DR. DIRK E. MEYER-SCHARENBERG, München

Bemerkenswert an der Entscheidung erscheint zunächst, daß der I. Senat des BFH die Veräußerung des Einzelunternehmens zu einem Preis, der keine Vergütung für den originären Geschäftswert beinhaltet, nicht als teilentgeltliche Übertragung des Gesamtunternehmens, sondern als unentgeltliche Übertragung des Geschäftswertes und entgeltliche Übertragung der übrigen Wirtschaftsgüter behandelt hat. Es ist also offenbar möglich, daß innerhalb eines einheitlichen Vorganges der Grad der Entgeltlichkeit der Übertragung für jedes einzelne Wirtschaftsgut gesondert vereinbart wird. Zumindest wird die Auffassung der Finanzverwaltung sanktioniert, die im Falle einer unter das Umwandlungs-Steuerrecht fallenden Betriebseinbringung zum sog. Zwischenwert einen anteiligen Ansatz des Geschäftswertes nicht verlangt, solange die Teilwerte der Einzelwirtschaftsgüter nicht überschritten werden (BMF-Schreiben v. 16. 6. 78, BStBl. I 1978, 235 Tz. 13). Ob eine selektive Buchwertaufstockung damit in Umwandlungsfällen auch bei anderen Wirtschaftsgütern zulässig wird, bleibt offen.

Unklar bleibt auch, ob die Grundsätze, die der BFH für die unentgeltliche Übertragung eines originären Geschäftswertes auf eine GmbH entwickelt hat, auf die voll unentgeltliche Übertragung eines ganzen Betriebes oder Teilbetriebes angewendet werden müssen bzw. dürfen. In Fällen der unentgeltlichen Betriebsübertragung ist die Buchwertfortführung nämlich zwingend vorgeschrieben (§ 7 Abs. 1 EStDV). Die Rechtsfolge, daß die stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt übergehen, ist in diesen Fällen vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt. Auf eine teilentgeltliche Betriebsübertragung findet § 7 Abs. 1 EStDV mE entsprechend (anteilig) Anwendung. Im Urteilsfall hätte demnach nur eine Teilrealisation des Geschäftswertes stattfinden dürfen. Der BFH hat allerdings keine teilentgeltliche Betriebsübertragung, sondern die voll unentgeltliche Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes Geschäftswert angenommen und damit die volle Gewinnrealisierung gerechtfertigt. Der Frage nach der Anwendbarkeit des § 7

Abs. 1 EStDV in Fällen der voll oder teilweise unentgeltlichen Betriebsübertragung auf eine GmbH ist der I. Senat dadurch aus dem Weg gegangen.

Angenommen, § 7 Abs. 1 EStDV sei in Fällen der unentgeltlichen Gesamtübertragung auf eine GmbH, an welcher der Übertragende beteiligt ist, nicht anwendbar. Nach den Grundsätzen der Entscheidung des I. Senats stellt der Vorgang dann für den Einzelunternehmer eine Betriebsaufgabe iS des § 16 Abs. 3 EStG und für die GmbH eine (verdeckte) Einlage nach § 8 Abs. 1 KStG iV mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG dar.

Die Rechtsfolgen einer „einlagebedingten“ Betriebsaufgabe unterscheiden sich nach Ansicht des BFH von denen einer „normalen“ Betriebsaufgabe. Während bei einer „normalen“ Betriebsaufgabe mit Überführung des Betriebes in das Privatvermögen zB anlässlich einer Gesamtbetriebsverpachtung der originäre Geschäftswert bei der Ermittlung des Aufgabegewinns nicht anzusetzen ist (BFH-Urt. VIII R 158/73 v. 14. 2. 78, BFHE 124, 447 = BStBl. II 1979, 99 = StRK EStG [bis 1974] § 16 R. 212 [m. Anm. Schick]), wird er bei der Übertragung auf eine GmbH realisiert. Hierin liegt die wesentliche Änderung gegenüber der bisherigen Rspr., nach der ein originärer Geschäftswert mangels Konkretisierung am Markt noch kein Wirtschaftsgut ist. Eine Konkretisierung wurde bisher nur in Fällen entgeltlicher Übertragung angenommen. Eine solche lag im Urteilsfall bezüglich des Geschäftswerts jedoch gerade nicht vor. Nach neuer Rechtslage ist auch ein nicht konkretisierter Geschäftswert, der also noch kein Wirtschaftsgut ist (zur Konkretisierung als Merkmal des Wirtschaftsgutbegriffs vgl. *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl. 1985, 132 f.), als entnahmefähig zu behandeln. Als Begründung führt der I. Senat des BFH an: Die Forderung nach einer Konkretisierung des Wertes des Wirtschaftsgutes muß hinter die Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen der Gesellschafter- und der Gesellschaftersphäre zurücktreten. Über diese Wertung könnte man sicherlich streiten.

Aus der Entscheidung des I. Senats läßt sich nicht entnehmen, wie sich die verdeckte Einlage auf die Anschaffungskosten der GmbH-Anteile auswirkt. Allgemein anerkannt ist, daß der Wert einer verdeckten Einlage die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöht (Abschn. 140 Abs. 3 EStR). Fraglich kann daher nur sein, um welchen Betrag der Beteiligungsansatz wächst. *Schmidt* (DStR 1987, 560 f.) meint in seiner Urteilsanmerkung, die Anschaffungskosten der Beteiligung würden sich stets um den Marktwert der eingelegten Wirtschaftsgüter erhöhen. Wäre diese Auffassung richtig, würden sich Steuersparmodelle entwickeln lassen.

Beispiel:

A hält 30 % der Anteile der X-GmbH im Privatvermögen (Anschaffungskosten 300, Verkehrswert 600). Er möchte die Beteiligung steuerfrei verkaufen. Zu diesem Zweck gründet er die Y-GmbH (Anschaffungskosten und Verkehrswert 100), auf die er die Anteile an der X-GmbH unentgeltlich überträgt. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 b EStG ist die verdeckte Einlage mit den Anschaffungskosten von 300 zu bewerten. Nach Meinung von *Schmidt* erhöhen sich die Anschaffungskosten der Y-Anteile (100) um den Verkehrswert der Einlage (600) auf 700. Nach der Einlage verkauft A seine Anteile an der Y-GmbH für 700 an B. Ein Veräußerungsgewinn entsteht nicht.

Die Gestaltung funktioniert mE nicht. Der Beteiligungsansatz erhöht sich nämlich nicht stets um den Marktwert der verdeckten Einlage, sondern nur um den Betrag, mit dem die verdeckte Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG anzusetzen ist. Im Normalfall ist das der Teilwert, in den beiden Ausnahmefällen der Buchstaben a und b sind es die unter dem Teilwert liegenden (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Stammen die Wirtschaftsgüter – wie im Urteilsfall – aus einem anderen Betriebsvermögen, kommt es auf den Wert an, mit dem die Wirtschaftsgüter dort ausgeschieden sind. Im Falle der Entnahme ist dies der Teilwert, bei einer Betriebsaufgabe der gemeine Wert. Das von Schmidt aufgezeigte Steuersparmodell kann unter diesen Umständen nicht funktionieren, weil die stillen Reserven nicht nur in das Betriebsvermögen der Y-GmbH, sondern auch auf die Gesellschaftsanteile übergehen.

Beispiel:

Sachverhalt wie oben. Anschaffungskosten der Y-GmbH-Anteile nach der verdeckten Einlage 400 (100 + 300). Beim Verkauf an B werden genau die stillen Reserven realisiert, die in den X-GmbH-Anteilen stecken.

Ein Verzicht auf die Realisierung der im Geschäftswert des Einzelunternehmens steckenden stillen Reserven hielt der I. Senat im Urteilsfall nicht für möglich, denn die Personenidentität der stillen Reserven war nicht sichergestellt (zum Prinzip der Personenidentität stiller Reserven als Voraussetzung für die Buchwertfortführung vgl. Biergans, aaO, 793 ff.). Da neben dem früheren Einzelunternehmer eine weitere Person an der GmbH beteiligt war, hätte eine Buchwertfortführung dazu geführt, daß ein Teil der stillen Reserven auf den zweiten Gesellschafter übergegangen wäre.

Beispiel:

Im Einzelunternehmen stecken 100 stille Reserven. Bei einer Buchwertfortführung werden diese nicht realisiert. Sie erhöhen daher mE auch nicht die Anschaffungskosten der GmbH-Anteile. Beim Verkauf der Anteile werden die eingebrachten stillen Reserven realisiert. An der GmbH ist jedoch neben dem Einlegenden eine weitere Person mit 50 % beteiligt. Beim Verkauf der GmbH-Anteile hätte der Einzelunternehmer daher nur noch 50 stille Reserven zu versteuern. Den Rest müßte der zweite Gesellschafter beim Verkauf seiner Beteiligung versteuern. Das Prinzip der Personenidentität würde in diesem Fall durchbrochen.

Die Gefahr einer Durchbrechung des Prinzips der Personenidentität der stillen Reserven besteht nicht, wenn ein Einzelunternehmer seinen Betrieb in eine ihm allein gehörende GmbH einbringt. In diesem Fall ist die Personenidentität der stillen Reserven gesichert. Ein Verzicht auf die Gewinnrealisierung erscheint daher ebenso wie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen vertretbar (teleologische Reduktion).

Unklar ist, welche Auswirkungen das Urteil auf die Behandlung verdeckter Einlagen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens hat. Fraglich ist, ob man nach wie vor davon ausgehen kann, daß eine verdeckte Einlage eine Veräußerung iS des § 17 EStG ist. Zugunsten des Steuerpflichtigen hatte der VIII. Senat des BFH in seinem Urt. v. 12. 2. 80 (VIII R 114/77, BFHE